Holthaus: Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004 — IStR 2004, 330

Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Das neue DBA mit Rumänien vom 4. 7. 2001[1] ist mit Wirkung ab dem 1. 1. 2004 in Kraft getreten. Gegenüber dem bisher anzuwendenden Abkommen vom 29. 7. 1973[2] ergeben sich zahlreiche Änderungen. Zwar ist Rumänien kein aktueller EU-Beitrittskandidat, jedoch werden die wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen Deutschland und Rumänien zusehends enger, weshalb im folgenden Beitrag die wesentlichen Änderungen anhand von Beispielen aus der Praxis kurz dargestellt werden sollen. Auf Grund der eingetretenen Änderungen im Rahmen der Besteuerung von Lizenzgebühren und der damit verbundenen Auswirkung auf die Abzugsteuern (in Deutschland § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG) hat das neue Abkommen bereits seit 1. 1. 2004 eine besondere Brisanz und Aktualität.

1. Verbundene Unternehmen (Art. 9 DBA-Rumänien)

Mit dem neuen DBA wird erstmals im Verhältnis zu Rumänien eine Klausel über Gewinnkorrekturen bei nahe stehenden Unternehmen wirksam. Im alten Abkommen gab es keine dem Art. 9 OECD-MA entsprechende Regelung. Die Neufassung führt nun dazu, dass bei Gewinnkorrekturen in Bezug auf Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen im anderen Staat die Grenzen des Drittvergleichs zu beachten sind. Nach nationalem Recht festgestellte verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen sowie gemäß § 1 AStG erforderliche Gewinnkorrekturen können regelmäßig nach dem neuen DBA auch zwischenstaatlich erfasst werden.

2. Dividenden (Art. 10 DBA-Rumänien)

Der Quellensteuerhöchstsatz für Dividendenausschüttungen an schachtelbeteiligten Körperschaften wurde von 10% auf 5% des Bruttobetrages der Dividende gesenkt. Hierbei gilt nun[3] bereits eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10% des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft als schachtelbegünstigt.

Beispiel 1:

Eine rumänische Körperschaft ist ab 1. 7. 03 zu 15% an der X-GmbH Hamburg beteiligt. Zur Reduzierung der Kapitalertragsteuer wurde beim Bundesamt für Finanzen (BfF) eine Bescheinigung gemäß § 50d EStG beantragt. Es wurde eine Bescheinigung für den Zeitraum vom 1. 7. 03 bis 30. 6. 06 über den Satz von 15% der Bruttodividenden ausgestellt.

Für Mai 2004 ist eine Ausschüttung geplant.

Zwar beträgt ab 1. 1. 04 der Quellensteuerhöchstsatz für diese Beteiligung nur noch 5% nach dem neuen DBA, aber es ist so lange noch der bescheinigte Satz von 15% anzuwenden, wie noch keine neu zu beantragende Bescheinigung des BfF vorliegt.

Bei den übrigen Dividenden bleibt es bei dem Quellensteuerhöchstsatz von 15%.

Eine Begrenzung des Quellensteuerrechts des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft erfolgt gemäß der Nr. 2 des Protokolls zum DBA aber nicht, soweit die Zahlungen auf Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligungen beruhen (insbesondere Einkünfte eines stillen Gesellschafters) und sich bei der Gewinnermittlung des Schuldners gewinnmindernd ausgewirkt haben.

3. Zinsen (Art. 11 DBA-Rumänien)

3.1 Grundsatz (Art. 11 Abs. 2)

Der Quellensteuerhöchstsatz für Zinsen wurde grundsätzlich von bisher 10% auf nun 3% des Bruttobetrags der Zinsen gesenkt. Durch die im Folgenden beschriebenen Ausnahmen wird dieser Grundsatz allerdings zur praktischen Ausnahme.

3.2 Zinsforderungen mit Gewinnbeteiligung (Protokoll Nr. 2)

Keine Begrenzung des Quellensteuerrechts erfolgt nach Nr. 2 des Protokolls zum DBA, soweit die Zahlungen auf Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung beruhen (insbesondere Einkünfte aus partiarischen Darlehn und Gewinnobligationen) und sich bei der Gewinnermittlung des Schuldners gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Beispiel 2:

Der in Rumänien ansässige C erzielt Einkünfte aus einem partiarischen Darlehn von dem in Deutschland ansässigen Schuldner S.

Es handelt sich um inländische Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG.

Gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG hat S die Kapitalertragsteuer von 25% einzubehalten und an sein zuständiges Finanzamt abzuführen. Die Abzugsteuer hat gemäß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG für C Abgeltungswirkung. Eine Veranlagung erfolgt insoweit nicht.

Entsprechend der Nr. 2 des Protokolls zum DBA-Rumänien ist das deutsche Quellensteuerrecht nicht entsprechend Art. 11 Abs. 2 des DBA begrenzt. Eine Freistellung oder Reduzierung der Abzugsteuer im Rahmen eines Antrages nach § 50d EStG gegenüber dem BfF ist daher nicht möglich.

3.3 Öffentliche Gläubiger (Art. 11 Abs. 3)

Nach Abs. 3 sind Zinsen ganz von der Quellensteuer befreit, wenn Empfänger der Zinsen die jeweilige Regierung oder eine bestimmte staatliche Einrichtung ist oder wenn das Darlehn im Zusammenhang mit einer Hermes-Deckung steht.

3.4 Äquivalenz zur Begrenzung der inländischen Einkünfte in § 49 EStG (Art. 11 Abs. 4)

Nach Abs. 4 beträgt der Quellensteuersatz 0%, solange Deutschland keine Quellensteuer auf Zinsen an in Rumänien ansässige

Holthaus: Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004(IStR 2004, 330)	331

Personen erhebt. Zum Verständnis dieser Regelung ist ein kurzer Exkurs in die Regelung des § 49 EStG erforderlich.

Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. juristische Personen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind nur mit ihren im § 49 EStG abschließend aufgezählten inländischen Einkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Hierzu gehören Zinsen i. S. des § 20 Abs. Nr. 5 und 7 EStG regelmäßig[4] nur, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz oder ähnliches gesichert ist[5]. Zinsen auf Spareinlagen bei deutschen Kreditinstituten stellen daher keine inländischen Einkünfte dar und sind bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht steuerpflichtig. Mangels Steuerpflicht unterliegen diese Zinsen nicht dem Steuerabzug vom

Kapitalertrag. Das nach DBA bestehende Quellensteuerrecht wird somit von Deutschland in diesen Fällen auf Grund seines nationalen Rechtes regelmäßig nicht wahrgenommen.

Diesem Umstand Rechnung tragend wird der Quellensteuersatz auf Zinsen nach dem DBA-Rumänien solange auf 0% begrenzt, wie Deutschland keine Zinsabschlagsbesteuerung von Steuerausländern vornimmt.

Wird im Zuge der EU-Harmonisierung der Zinsbesteuerung in Deutschland der Katalog der inländischen Einkünfte in Bezug auf Zinsen erweitert, kommt nach dem DBA-Rumänien der grundsätzliche Quellensteuersatz von 3% zum Tragen.

Beispiel 3:

Der in Rumänien ansässige R erzielt in Deutschland Zinsen im Jahr 2004 aus einem Sparbuch bei der Stadtsparkasse Münster.

Die Zinsen stellen keine inländischen Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG dar, da das Kapitalvermögen nicht an einem inländischen Grundstück oder ähnlichem gesichert ist. Soweit der Bank ein Nachweis über den ausländischen Wohnsitz vorliegt, wird keine Zinsabschlagsteuer einbehalten.

Sollten von der Bank unberechtigt Abzugsteuern einbehalten worden sein, ist - soweit die Bank nicht ihre Steueranmeldung berichtigt und die Auszahlung der unberechtigt erhobenen Steuern veranlasst - eine formlose Erstattung gemäß § 37 Abs. 2 AO durch das Finanzamt möglich, an das die Steuer abgeführt wurde.

Beispiel 4:

Der in Deutschland ansässige D erzielt in 2004 Zinsen aus einer Spareinlage bei der in Bukarest ansässigen Bank B.

Auf Grund der Regelung des Art. 11 Abs. 4 DBA-Rumänien hat im VZ 2004 Rumänien kein Quellensteuerrecht an den Zinsen.

Sollte trotzdem eine rumänische Quellensteuer von B erhoben worden sein, besteht ein Erstattungsanspruch gegenüber den rumänischen Steuerbehörden, der ggf. unter Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des deutschen Finanzamtes (vgl. Art. 27 Abs. 2 DBA-Rumänien) geltend gemacht werden kann. Ein möglicher Erstattungsantrag muss innerhalb von 4 Jahren eingereicht werden (vgl. Art. 27 Abs. 3 DBA-Rumänien).

4. Lizenzgebühren (Art. 12 DBA-Rumänien)

Der Quellensteuerhöchstsatz für Lizenzgebühren wurde von bisher 10% auf nun 3% des Bruttobetrags der Lizenzgebühr gesenkt.

Durch die Neufassung der Definition des abkommensrechtlichen Begriffs der Lizenzgebühr in Art. 12 Abs. 3 des Abkommens verändert sich ab 2004 der Anwendungsbereich der Vorschrift. Rechte an Computerprogrammen und Rechte an Namen, Bildern und sonstigen Persönlichkeitsrechten sowie Entgelte für die Aufzeichnung von Veranstaltungen von Künstlern und Sportlern durch Rundfunk- und Fernsehanstalten werden ausdrücklich in den Anwendungsbereich mit einbezogen.

Nutzungsüberlassungen von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen wurden dagegen nicht mehr unter den Begriff der Lizenzgebühr subsumiert.

Beispiel 5:

Verlag B aus München zahlt seit Januar 2003 monatlich 1000 € an einen Lizenzgeber (L) aus Rumänien.

Da L insoweit inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erzielt und diese dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG unterliegen, war bereits in 2002 eine reduzierende Bescheinigung auf der Grundlage des alten DBA-Rumänien beantragt und vom BfF gemäß § 50d EStG erteilt worden. Nach der vom 1. 1. 03 bis 31. 12. 05 geltenden Bescheinigung muss B lediglich eine auf 10% des Bruttobetrags der Lizenzgebühr ermäßigte Steuer einbehalten.

Zum 10. 4. 03, 10. 7. 03, 10. 10. 03 und 10. 1. 04 hat er entsprechend jeweils 300 € Abzugsteuer an sein zuständiges Fianzamt angemeldet und abgeführt.

Zwar beträgt ab 1. 1. 2004 der Quellensteuerhöchstsatz nach dem neuen DBA-Rumänien nur noch 3%, aber auf Grund der Regelung des § 50d EStG und des Grundlagencharakters der Bescheinigung des BfF sind solange weiterhin 10% Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen, bis eine geänderte Bescheinigung vorliegt.

Der Änderungsantrag sollte möglichst vor Zahlung einer Vergütung in 2004 erfolgen, da unklar ist, inwieweit eine Rückwirkung auf Grund des § 50d Abs. 2 Satz 4 EStG möglich ist.

Beispiel 6:

Reiseveranstalter R aus Münster mietet seit Januar 2003 für monatlich 1000 € Reisebusse von einer rumänischen Firma (F).

Da F insoweit inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 bzw. 9 EStG erzielt und diese dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG unterliegen, war bereits in 2002 eine reduzierende Bescheinigung auf der Grundlage des alten DBA-Rumänien beantragt und vom BfF gemäß § 50d EStG erteilt worden. Nach der vom 1. 1. 03 bis 31. 12. 05 geltenden Bescheinigung darf R eine auf 10% des Bruttobetrags der Vergütung ermäßigte Steuer einbehalten.

Zum 10. 4. 03, 10. 7. 03, 10. 10. 03 und 10. 1. 04 hat er entsprechend jeweils 300 € Abzugsteuer an sein zuständiges Finanzamt angemeldet und abgeführt.

Ab dem 1. 1. 2004 hat Deutschland auf Grund der neuen Definition des Begriffs der Lizenzgebühr im DBA kein Quellensteuerecht an den Mietgebühren, wenn die rumänische Firma keine Betriebsstätte im Inland unterhält.

Zur Erlangung der Freistellung ist auf Grund der nationalen Regelung des § 50d EStG wie bei Beispiel 5 aber zunächst ein Antrag an das BfF erforderlich.

Holthaus: Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004(IStR 2004, 330)	332

5. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Art. 13 DBA-Rumänien)

Im alten DBA war keine konkrete Regelung über die Veräußerung von Vermögen enthalten. Zudem existierte keine dem Art. 21 OECD-MA entsprechende Auffangklausel für sonstige nicht im Abkommen genannte Einkünfte. Veräußerungstatbestände konnten daher bisher im Quellenstaat und im Ansässigkeitsstaat uneingeschränkt durch das DBA besteuert werden[6]. Es kamen lediglich die nationalen Vorschriften[7] zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung. Diese Lücke wird nun durch Art. 13 geschlossen.

Veräußerungstatbestände, die in den Ansätzen 1 bis 4 nicht aufgeführt sind, können nun nach Abs. 5 nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden. Dies betrifft insbesondere Veräußerungen von Aktien und sonstigen Anteilen von Körperschaften, deren Aktivvermögen nicht überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht, und Veräußerungen von Rechten und beweglichem Vermögen, das keiner Betriebsstätte im Quellenstaat zuzurechnen ist.

Gemäß Art. 23 Abs. 2a) DBA-Rumänien sind die Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und Betriebsstättenvermögen, das in Rumänien belegen ist, sowie von Schiffen und Luftfahrzeugen, für die sich die Geschäftsleitung in Rumänien befindet, von der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

In Art. 13 Abs. 6 wird die deutsche Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG DBA-rechtlich manifestiert. Gleichzeitig wird Rumänien verpflichtet den Wertzuwachs, der im Wegzugszeitpunkt in Deutschland steuerpflichtig ist, bei einer späteren Veräußerungsgewinnbesteuerung unberücksichtigt zu lassen.

Beispiel 7:

Y mit Wohnsitz in Bukarest ist seit 1995 zu 50% an den in Deutschland ansässigen Körperschaften Berlin-GmbH und Frankfurt-AG beteiligt, deren Aktivvermögen nicht überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht. Er veräußert die Beteiligung an der Berlin-GmbH im Dezember 2003, die Aktien der Frankfurt-AG im Januar 2004.

Beide Veräußerungen stellen inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2e) i. V. m. § 17 EStG dar.

In 2003 wird das deutsche Besteuerungsrecht durch das alte DBA nicht begrenzt, da Veräußerungen von Beteiligungen nicht im Abkommen behandelt werden und insbesondere kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates für nicht im Abkommen genannte Einkünfte verfügt ist. Der Veräußerungsgewinn 2003 ist daher im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland zu versteuern. Eine doppelte Besteuerung kann nur durch den Ansässigkeitsstaat Rumänien im Rahmen seiner nationalen Regelungen ggf. durch Anrechnung der deutschen Steuer verhindert werden.

Auf Grund des neuen DBA wird das deutsche Besteuerungsrecht durch Art. 13 Abs. 5 an der Anteilsveräußerung in 2004 ausgeschlossen. Es sind keine Einkünfte im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht zu versteuern.

6. Unselbstständige Arbeit (Art. 15)

Bei Arbeitnehmereinkünften ergeben sich durch das neue DBA zwei wesentliche Änderungen. Zum einen wurde als Bezugszeitraum der 183-Tage-Regelung in Anlehnung an das aktuelle OECD-MA anstelle des Kalenderjahres der variable Zeitraum von 12 Monaten eingeführt, zum anderen wurde in Abs. 3 ein Quellensteuerrecht für den Tätigkeitsstaat bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung unabhängig von der Aufenthaltsdauer und der Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer Betriebsstätte bzw. einem Arbeitgeber festgelegt.

Hierdurch werden die Quellensteuerrechte des Tätigkeitsstaates von grenzüberschreitend agierenden Arbeitnehmern ausgedehnt.

In den Fällen der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern für Tätigkeiten in Rumänien, die nach Art. 15 Abs. 3 in Rumänien besteuert werden können, wendet Deutschland - anders als bei den übrigen Fällen des Art. 15 - die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung an[8].

Beispiel 8:

Der in Deutschland ansässige Arbeitnehmer A hält sich für seinen deutschen Arbeitgeber zur Arbeitsausübung in Rumänien auf. Der Arbeitgeber unterhält keine Betriebsstätte in Rumänien. Der erste Aufenthalt erstreckt sich vom 1. 8. 02 bis 28. 2. 03. Der zweite ist geplant für die Zeit vom 1. 8. 04 bis 28. 2. 05.

Zur Ermittlung der 183 Tage ist bis zum 31. 12. 03 das Kalenderjahr der maßgebende Bezugszeitraum. Weder im Jahr 2002 noch in 2003 hält sich A länger als 183 Tage in Rumänien auf. Der Arbeitslohn für diese Jahre ist daher ausschließlich in Deutschland steuerpflichtig.

Im Jahr 2004 ist auf Grund des neuen DBA eine Freistellung von der deutschen Steuer des Arbeitslohns für die in Rumänien ausgeübte Tätigkeit möglich, da innerhalb eines variablen 12-Monatszeitraums (1. 8. 04 bis 31. 7. 05) die 183 Tage überschritten werden. Neben der Aufenthaltsdauer ist aber weitere Voraussetzung für die Freistellung in Deutschland, dass die Entrichtung der Steuer in Rumänien nachgewiesen wird[9].

7. Künstler und Sportler (Art. 17 DBA-Rumänien)

Im neuen Abkommen wurde die Regelung des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA übernommen. Hierdurch hat der Tätigkeitsstaat von Künstlern und Sportlern auch an den Einkünften ein Besteuerungsrecht, die für entsprechende Darbietungen an andere Personen fließen als die Darbietenden. Betroffen sind hierdurch insbesondere Einkünfte von Konzertdirektionen, Künstlerverleihfirmen, Sportvereinen, Theatern und Orchestern.

Die Regelung zur Förderung des Kulturaustausches wurde gegenüber dem alten DBA erweitert. Eine Freistellung im Auftrittsstaat ist bereits dann zu gewähren, wenn der Aufenthalt der Künstler oder Sportler ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln finanziert wird. Hierzu werden auch die Mittel einer im Herkunftsstaat der Darbietenden als gemeinnützig anerkannten Einrichtung gezählt.

8. Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen (Art. 18 DBA-Rumänien)

Durch das neue Abkommen wird erstmalig eine Regelung über nicht öffentliche Ruhegehälter und Renten eingeführt. Bis 2003 konnten private Ruhegehälter und Renten im Quellenstaat uneingeschränkt durch das Abkommen nach dem jeweiligen nationalen

Holthaus: Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004(IStR 2004, 330) 333

Recht besteuert werden, da das alte DBA auch keine Regelung zu den sonstigen nicht im Abkommen genannten Einkünften entsprechend Art. 21 OECD-MA enthielt[10].

Nach der Neuregelung dürfen private Ruhegehälter (z. B. Werksrenten) nur noch im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers und Bezüge aus der öffentlichen Sozialversicherung nur noch im Herkunftsstaat besteuert werden.

Art. 18 enthält zudem Sonderregelungen zu öffentlichen Wiedergutmachungszahlungen[11] und Unterhaltsleistungen[12].

Beispiel 9:

Der in Rumänien ansässige Y erhält seit 2003 Renten aus der deutschen Sozialversicherung.

Bis zum 31. 12. 03 durften diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Rumänien nach dessen nationalem Recht besteuert werden. Ab 1. 1. 04 ist eine Besteuerung nach Art. 18 Abs. 2 in Rumänien ausgeschlossen.

Da Renten keine beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünfte[13] darstellen, dürfen die Einkünfte weder in 2003 noch in 2004 in Deutschland besteuert werden. Ab 2004 entstehen insoweit so genannte „weiße Einkünfte".

9. Andere Einkünfte (Art. 21 DBA-Rumänien)

Entsprechend dem aktuellen OECD-MA enthält das neue Abkommen im Gegensatz zum bisherigen die Zuordnung der in den übrigen Quellstaatsartikel nicht behandelten Einkünfte zum Ansässigkeitsstaat.

Insbesondere Einkünfte aus Drittstaaten, die nach der alten Rechtslage unter den Voraussetzungen des jeweiligen nationalen Rechts in beiden Staaten besteuert werden konnten, sind jetzt eindeutig dem Ansässigkeitsstaat zugeschrieben. Eine Besteuerung im anderen Staat ist nunmehr ausgeschlossen.

Beispiel 10:

Der in Rumänien ansässige X unterhält seit 2003 in Stuttgart einen weiteren Wohnsitz. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liegt am Familienwohnsitz in Rumänien. Er arbeitet für seinen rumänischen Arbeitgeber jährlich an ca. 200 Tagen in Deutschland und an ca. 30 in Rumänien. In beiden Jahren erzielt er neben seinem Jahresarbeitslohn von 230 000 € noch 10 000 € Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein. Auf Grund seines Wohnsitzes ist X in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG. Er gilt aber auf Grund des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen gemäß Art. 4 Abs. 2a) sowohl in 2003 als auch in 2004 als in Rumänien ansässig.

Der Arbeitslohn, der auf seine Tätigkeit in Deutschland entfällt (200 000 €), ist in beiden Jahren in Deutschland steuerpflichtig. In 2003 sind in Dutschland zudem die Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein i. H. von 50 000 € zu versteuern, obwohl Deutschland nicht als Ansässigkeitsstaat gilt, da das alte Abkommen keine Zuordnung der Drittstaateneinkünfte zum Ansässigkeitsstaat vornimmt.

In 2004 sind nach Art. 21 des neuen DBA die Einkünfte aus Liechtenstein nur noch in Rumänien zu versteuern.

10. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat (Art. 23 DBA-Rumänien)

10.1 Aktivitätsklausel

Die Aktivitätsklausel des alten Abkommens war in Nr. 6 des Protokolls „versteckt" und äußerst eng gefasst. Sie entsprach den Formulierungen[14] in den DBA-Polen und DBA-Tschechoslowakei.

Im neuen DBA wurde die Aktivitätsklausel in Art. 23 Abs. 2c) verankert. Inhaltlich wird hinsichtlich der Definition der aktiven und somit unschädlichen Tätigkeit auf § 8 AStG verwiesen. Dadurch ist der Aktivitätskatalog gegenüber der alten Fassung erweitert worden.

10.2 Switch-over-Klausel

Zur Vermeidung einer doppelten Steuerbefreiung oder einer sonstigen ungerechtfertigten Inanspruchnahme des Abkommens ist nach Art. 23 Abs. 2e) ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode möglich. Eine vergleichbare Regelung gab es im alten Abkommen nicht.

11. Informationsaustausch (Art. 26 DBA-Rumänien)

Im Gegensatz zum alten Abkommen, das nur die sog. „kleine Auskunftsklausel" enthielt, haben die Vertragsstaaten in Art. 26 den sog. „großen Auskunftsverkehr" vereinbart. Dies bedeutet, dass ab 1. 1. 2004 nicht nur Informationen mitgeteilt werden dürfen, die der Durchführung des Abkommens dienen, sondern auch solche, die lediglich der Durchführung des jeweils nationalen Rechts dienen.

Dies betrifft insbesondere grenzüberschreitend gezahlte Provisionen, Wareneinkäufe und Geldbewegungen. Zu beachten ist, dass die Erweiterung des Auskunftsverkehrs auch für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume genutzt werden kann.

12. Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen (Art. 28 DBA-Rumänien)

Aus Nr. 4 des Protokolls zum Abkommen ergibt sich, dass Art. 28 dahin auszulegen ist, dass das Abkommen Deutschland insbesondere nicht an der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG hindert. Eine vergleichbare Regelung war im alten DBA nicht enthalten.

---

[1] Vgl. BGBl II 2003, 1594.

[2] Vgl. BGBl II 1975, 602 bzw. BStBl I, 641.

[3] Nach Art. 9 Abs. 2a) des alten DBA-Rumänien war der geringere Quellensteuerhöchstsatz von 10% erst ab einer Schachtelbeteiligung von mindestens 25% anwendbar.

[4] Auf die Sonderfälle des § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) bb) und cc) EStG wird an dieser Stelle wegen der geringen Praxisrelevanz nicht eingegangen.

[5] Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG.

[6] Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 13 Rz. 25, *Becker*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA-Rumänien, Art. 1 Rz. 6; aA: *Pyszka*, IStR 1999, 655.

[7] In Deutschland vornehmlich § 34c EStG bzw. § 26 KStG.

[8] Vgl. Art. 23 Abs. 2b) ee) DBA-Rumänien.

[9] Vgl. § 50d Abs. 8 EStG in der Fassung des StÄndG 2003.

[10] Vgl. insoweit die Ausführungen zu Veräußerungsgewinnen in Tz. 5.

[11] Vgl. Art. 18 Abs. 3 DBA-Rumänien.

[12] Vgl. Art. 18 Abs. 5 DBA-Rumänien.

[13] Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind Renten nur dann inländische Einkünfte, wenn sie einem Steuerabzug unterliegen. Solange der deutsche Gesetzgeber keinen solchen Steuerabzug einführt, läuft diese Regelung ins Leere.

[14] Bezüglich der Anwendung und Wirkung der Aktivitätsklauseln der DBA-Polen und DBA-Tschechoslowakei vgl. *Holthaus*, IStR 2003, 632.